

УДК 657

Т. А. Езерская,*кандидат экономических наук, доцент
Белорусского торгово-экономического
университета потребительской кооперации***С. Н. Матвейчик,***кандидат экономических наук, доцент
Белорусского торгово-экономического
университета потребительской кооперации*

ПРОБЛЕМЫ ВНЕДРЕНИЯ СИСТЕМЫ «СТАНДАРТ-КОСТ» В ПРАКТИКУ РАБОТЫ ПРЕДПРИЯТИЙ КООПЕРАТИВНОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ

В статье раскрыты экономическая сущность системы «стандарт-кост» и проблемы внедрения данной системы учета затрат и калькулирования себестоимости в учетно-аналитическую практику организаций промышленности потребительской кооперации. Основой представленных разработок в области системы «стандарт-кост» стали методические подходы, встречающиеся в экономической литературе и практической деятельности организаций в странах с развитой рыночной экономикой.

The article describes the economic essence of the “standard-cost” system and the problems of introducing the system of cost accounting and cost calculation in accounting and analytical practices of the industrial organizations of consumer cooperatives. The introduced developments in the field of the “standard-cost” system are based on the methodological approaches found in the economic literature and practice of organizations in countries with developed market economies.

Введение

Эффективным инструментом управления затратами предприятия является система «стандарт-кост», в основе которой лежит принцип учета и контроля затрат в пределах установленных норм и нормативов и по отклонениям от них. Принципы этой системы являются универсальными, поэтому их применение целесообразно при любом методе учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Система «стандарт-кост» позволяет осуществлять контроль за прямыми издержками производства, а смежные калькуляции – за накладными расходами. Наличие установленных стандартов позволяет определить сумму ожидаемых затрат на производство и реализацию изделий, исчислить себестоимость единицы изделия для определения цен, составить отчет об ожидаемых доходах

будущего периода. Информация об отклонениях используется для принятия соответствующих оперативных управленческих решений. Экономическая сущность системы «стандарт-кост» и проблемы ее внедрения в учетную практику организаций постсоветского пространства исследовались в трудах ученых-экономистов М. А. Вахрушиной, В. Э. Керимова, Н. П. Кондракова и др. [1–4].

В основе системы «стандарт-кост» лежит предварительное (до начала производственного процесса) нормирование затрат по статьям «Основные материалы», «Оплата труда основных производственных рабочих», «Производственные накладные расходы», «Коммерческие расходы».

Предварительно исчисленные нормы затрат рассматриваются как твердо установленные ставки. При возникновении отклонений стандартные нормы не изменяют, они

остаются относительно постоянными на весь установленный период. Исключением являются серьезные изменения, вызванные новыми экономическими условиями, значительным повышением или снижением стоимости материалов, рабочей силы или изменением условий и методов производства. Отклонения между фактическими и предполагаемыми затратами, возникающие в каждом отчетном периоде, в течение года накапливаются на отдельных счетах отклонений и полностью списываются не на затраты производства, а непосредственно на финансовые результаты предприятия.

Финансовый результат при системе «стандарт-кост» определяют, рассчитывая по порядку следующие показатели:

1. Выручку от реализации продукции (работ, услуг).
2. Стандартную себестоимость продукции (работ, услуг).
3. Валовую прибыль (п. 1 – п. 2).
4. Отклонения от стандартов.
5. Фактическую прибыль (п. 3 – п. 4).

Калькуляция, составленная с использованием стандартных норм, является основой оперативного управления процессом производства и затратами. Выявляемые в текущем порядке отклонения от установленных стандартных норм затрат подвергаются анализу для выяснения причин их возникновения. Это позволяет администрации оперативно устранять неполадки в производстве, принимать меры для их предотвращения в будущем.

При установлении норм широко используются физические (количественные) стандарты, позволяющие измерить в натуральном выражении расход материала, количество рабочей силы и объем услуг, необходимых для производства данного изделия. Умножая их на цену, определяют стандартные стоимостные нормы.

Стандарты на материалы устанавливаются либо исходя из уровня цен, которые действуют на момент разработки стандартов, либо исходя из средних цен, которые будут действовать в течение периода использования норм. Стандарты ставок заработной платы по операциям технологического процесса часто являются средними расценками. Нормы расхода материалов и производственной заработной платы устанавливаются обычно в расчете на одно изделие. Для контроля за накладными расходами разрабатываются их сметные ставки исходя из сметы накладных расходов за определенный период времени и намеченного объема производства продукции. Сметы накладных расходов носят постоянный характер. Однако при колебаниях объема производства для контроля за накладными расходами создают-

ся переменные стандарты и скользящие сметы.

Для исчисления стандартной себестоимости продукции суммируются нормативные затраты на материалы, рабочую силу и накладные расходы. Возникшие отклонения определяют по следующей форме (таблица 1).

Для организации учета отклонений от норм необходимо решить ряд методических и организационных вопросов: отбор учетных номенклатур (мест, видов, причин и виновников отклонений); документирование первичного учета отклонений; текущий учет документированных отклонений, определяемых расчетным путем; суммирование отклонений по центрам учета затрат; анализ выявленных отклонений и принятие соответствующих управленческих решений.

Отклонения от действующих норм расхода на определенный момент времени классифицируют по ряду признаков: времени выявления, месту, виду и причинам возникновения. Отклонения могут быть выявлены до начала производства, в процессе производства и при калькулировании себестоимости. Соответственно времени выявления можно выделить такие отклонения, как замена сырья и материалов, изменение рецептуры, нерациональное использование сырья.

Учет отклонений предполагает составление предварительных калькуляций, в которых фиксируются нормативные значения затрат сырья, материалов, топлива, электроэнергии, рабочего времени, общепроизводственных и общехозяйственных расходов. На основании данных калькуляций разрабатывается номенклатура отклонений, в которой приводятся наименования отдельных видов отклонений, возможные причины их возникновения и виновники.

Целью составления калькуляции себестоимости по нормативным издержкам является определение нормативных издержек для использования в планировании, принятии управленческих решений и при проверке. Фактические затраты, как правило, отличаются от нормативных затрат. Эта разница называется отклонением. Если фактические затраты меньше нормативных, то отклонение благоприятное, а если фактические затраты превышают нормативные, то отклонение неблагоприятное. Раздельный учет отклонений и последующий их анализ дает возможность более оперативно и тщательно выявлять причины отклонений. Он предполагает учет отклонений от установленных норм в системе производственного учета на основе заполнения специальных форм документов первичного учета, а также путем специальных выборок и расчетов.

Таблица 1 – Расчет отклонений от норм затрат при системе «стандарт-кост»

Виды отклонений	Методика расчета отклонений
<i>I. По материалам</i>	
1. Цена используемых материалов	(Нормативная цена единицы материала – фактическая цена) × количество купленного материала
2. Количество используемых материалов	(Нормативное количество материала на фактический выпуск продукции – фактический расход материалов) × нормативная цена материалов
3. Совокупное отклонение расхода материалов	(Нормативные затраты на единицу материала – фактические затраты на единицу материала) × фактическое количество используемых материалов на выпуск продукции
<i>II. По труду</i>	
1. Ставки заработной платы	(Нормативная почасовая ставка заработной платы – фактическая почасовая ставка заработной платы) × фактически отработанное время
2. Производительность труда	(Нормативное время на фактический выпуск продукции – фактически отработанное время) × нормативная почасовая ставка оплаты труда
3. Совокупное отклонение по трудовым затратам	(Нормативные затраты труда на единицу продукции – фактические затраты труда на единицу продукции) × фактический объем выпуска продукции
<i>III. По накладным расходам</i>	
1. Постоянные накладные расходы	(Сметная ставка постоянных накладных расходов на единицу продукции – фактическая ставка постоянных накладных расходов на единицу продукции) × фактический объем выпуска продукции
2. Переменные накладные расходы	(Сметная ставка переменных накладных расходов на единицу продукции – фактическая ставка переменных накладных расходов на единицу продукции) × фактический объем выпуска продукции
<i>IV. По прибыли от реализации</i>	
1. Цена реализации	(Нормативная цена единицы продукции – фактическая цена единицы продукции) × фактический объем реализации
2. Объем реализации	(Объем сметной реализации – объем фактической реализации) × нормативная прибыль на единицу продукции
3. Совокупное отклонение по валовой прибыли	Совокупная нормативная прибыль – совокупная фактическая прибыль

В настоящее время в потребительской кооперации Республики Беларусь используются элементы нормативного метода. В основе нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости лежит метод «стандарт-кост». Нормативный метод представляет собой комплекс технико-экономических мероприятий, затрагивающих не только учет, но и планирование, организацию производства, труда, материально-технического снабжения. Он является важной составной частью общей системы планирования и управления производством. Основной задачей нормативного метода учета затрат на производство является своевременное предупреждение нерационального расходования материальных, трудовых и финансовых ресурсов на предприятиях.

Нормативный метод позволяет разделить фактические затраты на изготовление продукции на затраты по нормам и на отклонения от норм, что дает возможность организовать контроль с высокой степенью оперативности, а следовательно, и управлять с большой эффективностью. Если при других методах учета затрат (позаказный, попе-

редельный) фактическую себестоимость продукции определяют после изготовления продукции и при этом исключается возможность контроля за ее формированием, то нормативный метод учета затрат, по сути, основан на оперативности.

Несмотря на то, что нормативный метод является разновидностью метода учета затрат «стандарт-кост», эти методы имеют определенные различия, которые сводятся к следующему:

1. При использовании метода «стандарт-кост» не ведется обособленный учет изменений норм расходов, так как нормы (стандарты) затрат устанавливаются на длительный период и пересмотру не подлежат, за исключением значительных изменений в производстве.

2. Метод «стандарт-кост» допускает возможность применения норм затрат по их видам различной напряженности (жесткие, трудновыполнимые, «идеальные»).

3. Учет затрат на производство с использованием метода «стандарт-кост» предполагает, что учет отклонений от норм ведется на отдельном счете «Отклонение от норм» по каждой статье затрат.

4. При использовании метода «стандарт-кост» происходит накапливание отклонений от норм расходов в течение отчетного периода на соответствующих субсчетах с отнесением их на финансовый результат.

5. При нормативном учете в нормальных условиях отклонения списываются ежемесячно на себестоимость продукции.

6. При нормативном учете в нормальных условиях нормы пересматриваются по мере изменения любых условий производства.

7. При использовании нормативного метода учета отдельные счета и субсчета по стадиям затрат в нормальных условиях не ведутся, а фиксируются только документально.

Полное внедрение системы «стандарт-кост» в отечественную практику учета и

калькулирования пока невозможно. Но заслуживает внимания отражение в бухгалтерском учете возникших отклонений при использовании системы «стандарт-кост». Учет отклонений от норм — наиболее сложный элемент в построении и организации учета по нормативным издержкам. Важно учесть отклонения на всех этапах и фазах производства от момента выявления и регистрации до включения в себестоимость калькуляционной единицы продукции. Целесообразно для учета отклонений использовать в плане счетов резервный счет 17 «Отклонение от нормативной себестоимости». Данный счет предназначен для обобщения информации о выявленных в процессе производства отклонениях от нормативной калькуляции. К этому счету

Таблица 2 – Корреспонденция счетов по учету затрат и отклонений от норм

Содержание операций	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
1. При учете отклонений после определения фактической себестоимости		
1.1. Списываются израсходованные на производство материалы	20	10
1.2. Списываются израсходованные на производство вспомогательные материалы	20	10
1.3. Начисляется заработная плата производственным рабочим	20	70
1.4. Списываются переменные накладные расходы	20	25
1.5. Списываются постоянные накладные расходы	90	26
1.6. Приходится готовая продукция по нормативной себестоимости	43	20
1.7. Списываются отклонения по материалам	17	20
1.8. Списываются отклонения по зарплате	17	20
1.9. Списываются отклонения по косвенным расходам	17	20
1.10. Списываются отклонения после их анализа и рассмотрения руководством:		
в части отклонений, которые в соответствии с налоговым законодательством относятся за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия	84	17
в части отклонений, подлежащих взысканию с виновных лиц	94	17
в части отклонений, относящихся на увеличение фактической себестоимости реализованной продукции	90	17
2. При учете отклонений до определения фактической себестоимости		
2.1. Списываются на производство основные и вспомогательные материалы по нормам	20	10
2.2. Списываются отклонения по материалам	17	10
2.3. Начисляется заработная плата производственным рабочим по установленным нормам	20	70
2.4. Списываются отклонения по зарплате	17	70
2.5. Списываются переменные накладные расходы по нормативу	20	25
2.6. Списываются отклонения переменных накладных расходов	17	25
2.7. Списываются постоянные накладные расходы по нормативу	90	26
2.8. Списываются отклонения постоянных накладных расходов	17	26
2.9. Приходится готовая продукция по нормативной себестоимости	43	20
2.10. Списываются отклонения после их анализа и рассмотрения руководством	90, 94, 84	17

следует открывать субсчета соответствующих отклонений, таких, как отклонение по количеству материалов, отклонение по стоимости материалов и других в зависимости от того, какой классификацией отклонений решит пользоваться предприятие. В качестве аналитических счетов следует использовать объекты калькуляции. На предприятиях это определенные виды изделий. Записи по дебету этих счетов делаются обычным способом на суммы перерасхода и методом «красное сторно» – на сумму экономии. С кредита этого счета отклонения списываются в зависимости от принятых управленческих решений.

Порядок отражения на счетах бухгалтерского учета отклонений при разных вариантах их выявления представлен в таблице 2.

Указанная методика учета отклонений от норм позволит сформировать оптимальную величину себестоимости, проконтролировать целесообразность и эффективность использования производственных ресурсов в организациях потребительской кооперации.

Заключение

Предложенные методики учета затрат и калькулирования себестоимости по системе «стандарт-кост» позволяют повысить информационную емкость бухгалтерского учета и отчетности, улучшить экономический контроль на предприятиях потребительской кооперации Республики Беларусь. Все это в конечном итоге будет способствовать дальнейшему совершенствованию управления материальными, трудовыми и финансовыми ресурсами.

Список литературы

1. **Вахрушина, М. А.** Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для вузов / М. А. Вахрушина. – Изд. 4-е, стер. – М. : Омега-Л, 2005. – 576 с.
2. **Керимов, В. Э.** Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для вузов / В. Э. Керимов. – М.: Дашков и К°, 2007. – 460 с.
3. **Кондраков, Н. П.** Бухгалтерский управленческий учет: учеб. пособие для вузов / Н. П. Кондраков, М. А. Иванова. – М.: ИНФРА-М, 2005. – 368 с.
4. **Соколов, А. Ю.** Управленческий учет накладных расходов / А. Ю. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 448 с.
5. **Карпова, Т. П.** Управленческий учет: учеб. для вузов / Т. П. Карпова. – М. : ЮНИТИ, 2000. – 350 с.
6. **Друри, К.** Введение в управленческий и производственный учет: [пер. с англ.] / К. Друри. – М.: Аудит, 1994. – 560 с.
7. **Друри, К.** Учет затрат методом стандарт-костс / К. Друри ; пер. с англ. под ред. Н. Д. Эриашвили. – М.: Аудит: ЮНИТИ, 1998. – 224 с.
8. **Скоун, Т.** Управленческий учет / Т. Скоун; пер. с англ. под ред. Н. Д. Эриашвили. – М.: Аудит: ФОНИТИ, 1997. – 179 с.